



**University of
Zurich**^{UZH}

**Zurich Open Repository and
Archive**

University of Zurich
University Library
Strickhofstrasse 39
CH-8057 Zurich
www.zora.uzh.ch

Year: 2018

HRM2: Schätzungsänderungen und Fehlerkorrekturen

Beier, Claudia ; Köhli, Martin ; Pfaff, Dieter

Abstract: An dieser Stelle wird in loser Folge aus und über die Arbeit des Schweizerischen Rechnungslegungsgremiums für den öffentlichen Sektor (SRS-CSPCP) berichtet. In dieser Ausgabe steht die Erfassung von Schätzungsänderungen und Fehlerkorrekturen nach HRM2 im Mittelpunkt.

Posted at the Zurich Open Repository and Archive, University of Zurich

ZORA URL: <https://doi.org/10.5167/uzh-165216>

Journal Article

Originally published at:

Beier, Claudia; Köhli, Martin; Pfaff, Dieter (2018). HRM2: Schätzungsänderungen und Fehlerkorrekturen. Rechnungswesen und Controlling, 2018(1):22-23.

HRM2: Schätzungsänderungen und Fehlerkorrekturen

An dieser Stelle wird in loser Folge aus und über die Arbeit des Schweizerischen Rechnungslegungsgremiums für den öffentlichen Sektor (SRS-CSPCP) berichtet. In dieser Ausgabe steht die Erfassung von Schätzungsänderungen und Fehlerkorrekturen nach HRM2 im Mittelpunkt.



Claudia Beier

Notwendigkeit einer Auslegung der HRM2 Fachempfehlung 02

Bisher gab das Handbuch des Harmonisierten Rechnungslegungsmodells für die Kantone und Gemeinden (HRM2) keinen Hinweis darauf, wie bspw. eine Änderung der Nutzungsdauer einer Sachanlage des Verwaltungsvermögens (Schätzungsänderung) oder die Korrektur einer Doppelerfassung eines Vermögenswerts (Fehler) vorgenommen werden muss. Diese Lücke wurde nun mit der Veröffentlichung einer entsprechenden Auslegung zur Fachempfehlung 02 «Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung» geschlossen. Die nachfolgenden Ausführungen fassen diese Auslegung zusammen. Details finden sich auf der Homepage des SRS-CSPCP (www.srs-csppc.ch/de/auslegungen-zu-den-fachempfehlungen-n17992).



Martin Köhli



Dieter Pfaff

Schätzungen

Vernünftige Schätzungen sind unabdingbarer Bestandteil der Aufstellung von Abschlüssen, deren Verlässlichkeit dadurch aber nicht beeinträchtigt wird. Sie sind nach bestem Wissen und Gewissen (*best estimates*) vorzunehmen. Sie basieren auf den neuesten verlässlichen verfügbaren Informationen bzw. Entwicklungen und sollen willkürfrei sein.

Änderungen von Schätzungen können sich ergeben, wenn sich die Umstände ändern, auf deren Grundlage die Schätzung erfolgt ist, oder als Ergebnis neuer Informationen oder zunehmender Erfahrung. Schätzungen sind stets zukunftsbezogen; deren Überarbeitung gilt daher nicht als Fehlerkorrektur. Beispiele sind die Anpassung der Nutzungsdauer an aktuellere Informationen über die (voraussichtliche) Nutzungsdauer oder die «Neubewertung» einer bereits wertberichtigten Forderung aufgrund der gestiegenen Bonität des Schuldners.

Fehler

Als Fehler gilt das Weglassen oder die fehlerhafte Bewertung oder Darstellung von Posten oder Angaben des Abschlusses in einer oder mehreren früheren Perioden. Sie entstehen oftmals durch das Nicht- oder Fehlanwenden von verlässlichen Informationen. Beispiele sind Rechenfehler, Nicht- oder Fehlanwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen, Versehen, absichtliche oder unabsichtliche Fehlbeurteilungen von Sachverhalten. «Wesentlich» sind Fehler, wenn ihr Vorhandensein, ihr Fehlen, ihre Korrektur, ihre fehlerhafte Darstellung die Entscheidungen des Nutzers beeinflussen kann (vgl. HRM2 Fachempfehlung 02 Ziffer 25).

Erfassung nach HRM2

Nach den internationalen Rechnungslegungsvorschriften für den öffentlichen Sektor (IPSAS 3) sind Änderungen von Schätzungen bzw. Korrekturen von unwesentlichen Fehlern erfolgswirksam (also prospektiv) und Korrekturen von wesentlichen Fehler aber erfolgsneutral über eine Anpassung der Vorjahreszahlen (also retrospektiv) zu korrigieren. Das SRS-CSPCP hat sich hingegen dafür entschieden, sowohl Schätzungsänderungen als auch alle Fehlerkorrekturen grundsätzlich erfolgswirksam (prospektiv) zu erfassen. Bei Fehlerkorrekturen sind zudem die Vorschriften des jeweiligen Finanzhaushaltsgesetzes zu beachten.

Die Änderungen von Schätzungen und deren Auswirkungen werden in der laufenden Periode (sofern die Änderung nur diese Periode betrifft) und in künftigen Perioden (z.B. bei Anpassungen der Nutzungsdauer) vorgenommen. Hingegen werden die Korrekturen von Fehlern gesamthaft in der laufenden Periode vorgenommen, als ob der Fehler nie gemacht worden wäre.

Die prospektive Korrektur von wesentlichen Fehlern im HRM2 verhindert grundsätzlich eine mögliche Umgehung der Ausgabenbewilligungsinstanz. In Sonderfällen, die weder ausgabe- noch budgetrechtlich relevant sind, noch die Schuldenbremse (oder eine vergleichbare Vorschrift) betreffen, ist es nach Ansicht des SRS-CSPCP aber nicht zu beanstanden, wenn wesentliche Fehler – wie nach IPSAS – retrospektiv, d.h. erfolgsneutral korrigiert werden. Ein solcher Sonderfall könnte z.B. ein wesentlicher Fehler aus der Neubewertung von Liegenschaften – wie doppelt oder nicht erfasste Liegenschaften – bei der Erstanwendung von HRM2 sein; diese Ausnahme sollte nur zeitnah zum Umstellungstermin auf HRM2 angewendet werden.

Im Anhang der Jahresrechnung sind bei Wesentlichkeit folgende Angaben zu machen:

- Art des Fehlers sowie die betragsmässige Berichtigung für jede einzelne betroffene Position des Abschlusses und, sofern durchführbar, für jede frühere dargestellte Periode, bzw.
- Art der Änderung der Schätzung sowie deren Auswirkung auf künftige Perioden.

Beispiel 1: Prospektive Korrektur eines wesentlichen Fehlers

Während der Nutzung einer Anlage wird festgestellt, dass die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten einer Anlage zu niedrig festgelegt wurden, da ein Teil davon dem Aufwand belastet worden war. Es handelt sich somit um eine Fehlerkorrektur, die prospektiv vorzunehmen ist.

Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten werden zunächst korrigiert. Anschliessend wird der Restbuchwert der Anlage ermittelt, der sich bei korrekter Rechnungslegung ergeben hätte. Danach wird der ausgewiesene Restbuchwert auf den korrekten Wert wertberichtigt. Der neue Restbuchwert wird nun über die verbleibende Restnutzungsdauer abgeschrieben.

Beispiel: **01.01.x1** Inbetriebnahme einer Anlage des Verwaltungsvermögens mit Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten von CHF 200, hinterlegte Nutzungsdauer 5 Jahre, lineare Abschreibung von CHF 40 pro Jahr.

01.01.x3 Das Gemeinwesen stellt fest, dass im Jahr x1 Herstellungskosten der Anlage von TCHF 150 nicht ak-

tiviert worden waren. Die gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten hätten korrekt TCHF 350 (TCHF 200 + TCHF 150) und die daraus abgeleiteten planmässigen Abschreibungen der beiden vergangenen Jahre zusammen TCHF 140 (= 2 * TCHF 70) betragen. Daraus ergibt sich ein Restbuchwert von TCHF 210. Die Differenz zum effektiv vorhandenen Restbuchwert von TCHF 120 (= 200 – 2 * TCHF 40) ist erfolgswirksam zu erfassen. Aufgrund der Fehlerkorrektur ergibt sich somit in x3 eine Ergebnisverbesserung des Gemeinwesens in Höhe von TCHF 90.

Beispiel 2: Retrospektive Korrektur eines wesentlichen Fehlers (Sonderfall)

Nach der Einführung von HRM2 wird festgestellt, dass ein wesentliches Grundstück des Verwaltungsvermögens im Anlagevermögen doppelt erfasst worden war. Wird dieser wesentliche Fehler zeitnah zum Umstellungstermin festgestellt, handelt sich um einen Sonderfall der Auslegung, wonach die Fehlerkorrektur retrospektiv, d.h. erfolgsneutral gegen das Eigenkapital erfolgen kann.

Ausblick

In den nächsten Jahren wird es sich erweisen, in welchen Kantonen und Gemeinden von der Möglichkeit Gebrauch gemacht wird, erfolgsneutrale Korrekturen wesentlicher Fehler (Regelung für Sonderfälle) vorzunehmen. Der Kanton Zürich hat diese Möglichkeit bereits in der Vergangenheit genutzt (vgl. Finanzbericht zur konsolidierten Rechnung 2016 des Kantons Zürich).

Claudia Beier, Diplomkauffrau, zugelassene Revisionsexpertin, Delegierte der kantonalen Finanzverwaltungen im SRS-CSPCP, Technical Advisor vom Schweizer Mitglied des IPSAS-Boards, Leiterin Kantonales Rechnungswesen in der Finanzverwaltung vom Kanton Zürich, claudia.beier@fdv.zh.ch

Martin Köhli, dipl. Wirtschaftsprüfer, Betriebsökonom HWV, Fachbereichsleiter in der Eidgenössischen Finanzkontrolle (EFK), Delegierter der EFK im SRS-CSPCP, martin.koehli@efk.admin.ch

Dieter Pfaff, Dr. rer. pol., Ordinarius für Betriebswirtschaftslehre, insb. Accounting, der Universität Zürich, Vizepräsident veb.ch, Delegierter des veb.ch im SRS-CSPCP, dieter.pfaff@business.uzh.ch